

Υπόθεση C-368/21

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία κατάθεσης:

14 Ιουνίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Hamburg (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

2 Ιουνίου 2021

Προσφεύγων:

R.T.

Καθού:

Hauptzollamt Hamburg

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112 – Τόπος εισαγωγής μέσου μεταφοράς ταξινομημένου σε τρίτη χώρα, το οποίο εισήχθη στην Ένωση κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας – Νομιμότητα της αναλογικής εφαρμογής του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013 στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Έχουν τα άρθρα 30 και 60 της οδηγίας 2006/112/EK την έννοια ότι ο τόπος εισαγωγής, από απόψεως φόρου προστιθέμενης αξίας, μέσου μεταφοράς ταξινομημένου σε τρίτη χώρα, το οποίο εισήχθη στην Ένωση κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας, βρίσκεται στο κράτος μέλος στο

οποίο διαπράχθηκε η τελωνειακή παράβαση και στο οποίο χρησιμοποιήθηκε το μέσο μεταφοράς για πρώτη φορά στην Ένωση ως τέτοιο ή ότι αυτός βρίσκεται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένο το πρόσωπο που διέπραξε την τελωνειακή παράβαση και στο οποίο χρησιμοποιεί το όχημα;

- 2) Σε περίπτωση που ο τόπος εισαγωγής βρίσκεται σε κράτος μέλος άλλο από τη Γερμανία: Προσκρούει στην οδηγία 2006/112/EK, και ιδίως στα άρθρα 30 και 60 αυτής, διάταξη κράτους μέλους η οποία επιτρέπει την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού (ΕΕ) 952/2013 επί του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 91/680/ΕΟΚ της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ειδικότερα άρθρο 1, σημείο 6

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ειδικότερα άρθρα 30, 60 και 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο

Κανονισμός (ΕΕ) 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 9ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, ειδικότερα άρθρο 79, άρθρο 87, παράγραφος 4 και άρθρο 139

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Umsatzsteuergesetz (νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), της 21ης Φεβρουαρίου 2005, ειδικότερα άρθρο 21, παράγραφος 2

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της κύριας δίκης

- 1 Ο προσφεύγων στρέφεται κατά του καθορισμού ΦΠΑ κατά την εισαγωγή επί οχήματος το οποίο εισήχθη στο έδαφος της Ένωσης κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας.
- 2 Ο προσφεύγων, γεωργιανής ιθαγένειας, εγκατεστημένος και δηλωμένος εδώ και πολλά έτη στη Γερμανία, απέκτησε τον Ιανουάριο 2019 στη Γεωργία όχημα ταξινομημένο στο όνομά του σε αυτό το κράτος. Τον Μάρτιο 2019, μετέβη με το όχημα από τη Γεωργία στη Γερμανία, μέσω Τουρκίας, Βουλγαρίας, Σερβίας, Ουγγαρίας και Αυστρίας, χωρίς να μεταφέρει το όχημα σε τελωνείο εισαγωγής στην Ένωση και να το προσκομίσει προς εκτελωνισμό. Στη Γερμανία, χρησιμοποίησε το όχημα για ιδιωτικές και επαγγελματικές –γεγονός που αμφισβητεί το καθού Hauptzollamt (κεντρικό τελωνείο)– μετακινήσεις. Κατά τη

διάρκεια μιας από τις μετακινήσεις αυτές, υποβλήθηκε σε έλεγχο στις 28 Μαρτίου 2019 από μονάδα ελέγχου του καθού.

- 3 Με απόφαση της 13ης Μαΐου 2019, το καθού βεβαίωσε δασμούς καθώς και ΦΠΑ κατά την εισαγωγή ποσού 8 460,59 ευρώ εις βάρος του προσφεύγοντος. Ως αιτιολογία, το καθού ανέφερε ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε το όχημα στο πρώτο τελωνείο στο έδαφος της Ένωσης προς εκτελωνισμό, κατά παράβαση της υποχρέωσής του εκ του άρθρου 139 του κανονισμού 952/2013. Επομένως, το όχημα εισήλθε παράνομα στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, οπότε γεννήθηκε τελωνειακή οφειλή κατά την εισαγωγή σύμφωνα με το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού 952/2013. Ο προσφεύγων είναι οφειλέτης σύμφωνα με το άρθρο 79, παράγραφος 3, στοιχείο α', του κανονισμού 952/2013, δεδομένου ότι υπείχε υποχρέωση προσκόμισης στο τελωνείο. Ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή γεννήθηκε δυνάμει της αναλογικής εφαρμογής των εν λόγω τελωνειακών διατάξεων σύμφωνα με το άρθρο 21, παράγραφος 2, του UStG.
- 4 Κατόπιν απόρριψης της διοικητικής ένστασης, ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης αυτής.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 5 Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται ότι η τελωνειακή οφειλή γεννήθηκε βάσει του άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού 952/2013. Αντιθέτως, διατηρεί αμφιβολίες περί του αν η Γερμανία είναι επίσης αρμόδια για τον καθορισμό του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Τούτο θα συνέβαινε αν από την ερμηνεία των άρθρων 30 και 60 της οδηγίας 2006/112 συνάγεται ότι ο τόπος εισαγωγής βρίσκεται στη Γερμανία μολονότι ο προσφεύγων διήλθε με το όχημα από πλείονα κράτη μέλη πριν από την άφιξη στη Γερμανία. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά το ζήτημα αυτό. Σε διαφορετική περίπτωση, θα έπρεπε να εφαρμοσθεί αναλογικά το άρθρο 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013. Τούτο αποτελεί αντικείμενο του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 6 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, στην τελωνειακή οφειλή θα μπορούσε να προστεθεί και η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ αν, βάσει της παράνομης συμπεριφοράς που προκάλεσε τη γένεση της οφειλής αυτής, ήταν δυνατόν να συναχθεί τεκμήριο ότι τα οικεία εμπορεύματα εισήλθαν στο οικονομικό κύκλωμα της Ένωσης και μπόρεσαν έτσι να αποτελέσουν αντικείμενο κατανάλωσης, με συνέπεια να στοιχειοθετείται η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ (αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig, C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, σκέψη 65, της 1ης Ιουνίου 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, σκέψη 54, της 10ης Ιουλίου 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 44 και, της 3ης Μαρτίου 2021, VS, C-7/20, EU:C:2018:161, σκέψη 30). Ωστόσο, το τεκμήριο αυτό μπορεί να ανατραπεί εάν αποδειχθεί ότι, παρά τις

παραβάσεις της τελωνειακής νομοθεσίας που συνεπάγονται τη γένεση τελωνειακής οφειλής κατά την εισαγωγή στο κράτος μέλος στο οποίο διαπράχθηκαν οι παραβάσεις αυτές, το αγαθό εισήχθη στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, στο οποίο και προοριζόταν προς κατανάλωση. Στην περίπτωση αυτή, η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή επέρχεται σε αυτό το άλλο κράτος μέλος (αποφάσεις της 10ης Ιουλίου 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 48, και της 3ης Μαρτίου 2021, *VS*, C-7/20, EU:C:2021:161, σκέψη 30).

- 7 Οι αποφάσεις αυτές του Δικαστηρίου εκδόθηκαν σχετικά με αγαθά τα οποία μεταφέρθηκαν μέσω διαφόρων κρατών μελών κατά παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας. Εν προκειμένω, όμως, δεν πρόκειται για μεταφερθέντα αγαθά, αλλά για εμπόρευμα –όχημα– το οποίο χρησιμοποιήθηκε το ίδιο ως μέσο μεταφοράς. Όσον αφορά τα μέσα μεταφοράς, ορισμένα γερμανικά φορολογικά δικαστήρια έχουν ερμηνεύσει την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου υπό την έννοια ότι τα μέσα μεταφοράς εισέρχονται στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο κράτος μέλος εντός του οποίου χρησιμοποιούνται στην πράξη για πρώτη φορά ως μέσα μεταφοράς. Δεν «καταναλώνονται» βέβαια υπό την έννοια της σκέψης 44 της απόφασης *Federal Express*. Χρησιμοποιούνται, ωστόσο, γεγονός που αποτελεί αναγκαίο ενδιάμεσο στάδιο για την κατανάλωση. Επιπλέον, τα εμπορεύματα τρίτων χωρών που χρησιμοποιούνται ως μέσα μεταφοράς στην Ένωση ανταγωνίζονται τις προσφερόμενες εντός της Ένωσης υπηρεσίες μεταφοράς εμπορευμάτων και εκμίσθωσης.
- 8 Σύμφωνα με την προσέγγιση αυτή, το αιτούν δικαστήριο θα κατέληγε στην υπόθεση της κύριας δίκης στο συμπέρασμα ότι το όχημα του προσφεύγοντος εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στη Βουλγαρία δεδομένου ότι εκεί χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά εντός της Ένωσης ως μέσο μεταφοράς. Επομένως, εκεί θα βρισκόταν ο τόπος εισαγωγής κατά την έννοια του άρθρου 60 της οδηγίας 2006/112.
- 9 Εντούτοις, αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία αυτή προκύπτουν από την απόφαση του Δικαστηρίου της 3ης Μαρτίου 2021, *VS* (C-7/20, EU:C:2021:161). Το ιστορικό της διαφοράς είναι πανομοιότυπο με αυτό της υπό κρίση υποθέσεως από ουσιαστικής απόψεως. Στην εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο περιγράφει καταρχάς στις σκέψεις 32 και 33 την κατάσταση στον χώρο των αποστολών δεμάτων, η φορολόγηση των οποίων ήταν επίμαχη στην υπόθεση *Federal Express*: σε εκείνη την περίπτωση βέβαια η τελωνειακή παράβαση διαπιστώθηκε στη Γερμανία. Ωστόσο, τα δέματα μεταφέρθηκαν, εν συνεχεία, στον τελικό προορισμό τους στην Ελλάδα και εισήλθαν εκεί στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών. Επομένως, –όπως κατέληξε η απόφαση *Federal Express*– η οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δεν γεννήθηκε στη Γερμανία, μολονότι εκεί διαπιστώθηκε η τελωνειακή παράβαση, αλλά για πρώτη φορά στην Ελλάδα.
- 10 Εν συνεχεία, το Δικαστήριο συγκρίνει τα πραγματικά περιστατικά στην υπόθεση *Federal Express* με αυτά της υπόθεσης *VS*. Καταλήγει δε στο αναπάντεχο για το

αιτούν δικαστήριο συμπέρασμα ότι οι δύο περιπτώσεις είναι πανομοιότυπες: στην υπόθεση VS, βέβαια, το όχημα «εισήλθε υλικώς στο έδαφος της Ένωσης από τη Βουλγαρία», οπότε η μη τήρηση των τελωνειακών υποχρεώσεων έλαβε χώρα εκεί (σκέψη 34). «Στην πράξη ωστόσο το όχημα χρησιμοποιήθηκε στη Γερμανία, κράτος μέλος κατοικίας του VS». Κατά συνέπεια, το όχημα –όπως κατέληξε το Δικαστήριο στη σκέψη 35 της απόφασης VS– εισήλθε στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης το πρώτον στη Γερμανία και, ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή γεννήθηκε για πρώτη φορά εκεί.

- 11 Λαμβανομένου υπόψη του ως άνω (σκέψη 6) ορισμού της εισόδου στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν το πρώτο έχει αντιληφθεί ορθώς ότι η χρήση οχήματος ως μέσου μεταφοράς για τον σκοπό της διέλευσης από κράτος μέλος δεν συνεπάγεται ακόμη την είσοδο στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης στο εν λόγω κράτος μέλος, αλλά το πρώτον στο κράτος μέλος κατοικίας του οδηγού του οχήματος. Στην απόφαση VS (σκέψη 35), το Δικαστήριο στηρίχθηκε στο γεγονός ότι, μολονότι το επίμαχο όχημα εισήλθε πρώτα στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης στη Βουλγαρία (est d'abord entré), στην πράξη ωστόσο χρησιμοποιήθηκε στη Γερμανία (a été utilisé effectivement).
- 12 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, το όχημα έχει ήδη χρησιμοποιηθεί στη Βουλγαρία και, κατ' αυτόν τον τρόπο, εισήλθε εκεί για πρώτη φορά στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων χρησιμοποίησε το όχημα προκειμένου να διέλθει από τη Βουλγαρία. Το αιτούν δικαστήριο δεν αντιλαμβάνεται πώς αυτή η χρήση του οχήματος ως μέσου μεταφοράς –η οποία σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση VS δεν συνιστά είσοδο στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης– διακρίνεται από τις διαδρομές που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα στη Γερμανία, οι οποίες κατά την κρίση του Δικαστηρίου στην υπόθεση VS συνεπάγονται την είσοδο του οχήματος στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών (για πρώτη φορά) εκεί.
- 13 Το Δικαστήριο αναφέρει στη σκέψη 35 της απόφασης VS ότι η Γερμανία είναι το κράτος μέλος κατοικίας του VS. Από αυτό θα μπορούσε να δημιουργηθεί η εντύπωση ότι το Δικαστήριο θεωρεί τον τόπο κατοικίας του προσώπου που χρησιμοποιεί ένα εμπόρευμα, κρίσιμο για τον τόπο εισόδου στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών. Πάντως, το αιτούν δικαστήριο δεν έχει υπόψη του αποφάσεις του Δικαστηρίου στις οποίες το κράτος μέλος κατοικίας του ενδιαφερομένου ήταν κρίσιμο για το ζήτημα της εισόδου αγαθών στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών της Ένωσης.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 14 Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα τίθεται μόνο σε περίπτωση που ο τόπος εισαγωγής κατά την έννοια των άρθρων 30 και 60 της οδηγίας 2006/112 βρίσκεται σε κράτος μέλος άλλο από τη Γερμανία. Μόνο στην περίπτωση αυτή αποκτά σημασία το ζήτημα αν οι γερμανικές τελωνειακές αρχές είναι αρμόδιες

για τον καθορισμό ΦΠΑ κατά την εισαγωγή βάσει του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013, το οποίο εφαρμόζεται αναλογικά στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 2, του UStG. Οι προϋποθέσεις του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013 θα επληρούντο εν προκειμένω: Βάσει του αναλογικά εφαρμοζόμενου άρθρου 79, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού, η οφειλή ΦΠΑ κατά την εισαγωγή θα εθεωρείτο σε περίπτωση εισαγωγής στη Βουλγαρία ότι γεννήθηκε εκεί. Ο επιβαλλόμενος στη Γερμανία ΦΠΑ κατά την εισαγωγή είναι κατώτερος των 10 000 ευρώ. Επομένως, ανακύπτει απλώς το ζήτημα κατά πόσον η αναλογική εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, του εν λόγω κανονισμού προσκρούει στην οδηγία 2006/112.

- 15 Η αναλογική εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013 δεν θα προκαλούσε ενδοιασμούς υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης αν το ίδιο το δίκαιο της Ένωσης επέτασσε την εφαρμογή της εν λόγω τελωνειακής διάταξης στην προκείμενη υπόθεση (συναφώς υπό α). Ακόμη και αν η οδηγία 2006/112 δεν απαιτούσε την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, αυτή θα ήταν επιτρεπτή από το δίκαιο της Ένωσης αν η οδηγία αυτή δεν το απαγόρευε (συναφώς υπό β).

α) Ερμηνεία του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112

- 16 Η μόνη διάταξη της οδηγίας 2006/112 που θα μπορούσε, εν προκειμένω, να επιτάσσει την εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013 στον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή είναι το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής. Ο εν λόγω κανόνας θέτει ως προϋπόθεση – αντίθετα προς το άρθρο 71, παράγραφος 2, της οδηγίας– ότι τα εμπορεύματα υπόκεινται πράγματι σε δασμούς. Αυτό συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση. Για την περίπτωση αυτή, μεταξύ άλλων, το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, [της οδηγίας] προβλέπει ότι «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο που επέρχεται η γενεσιουργός αιτία και καθίστανται απαιτητές οι εν λόγω επιβαρύνσεις». Η γενεσιουργός αιτία του φόρου ορίζεται στο άρθρο 62, σημείο 1, της οδηγίας 2006/112 ως το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος. Κατά το άρθρο 62, σημείο 2, της οδηγίας, ως απαιτητό του φόρου νοείται το δικαίωμα του δημοσίου να απαιτεί την καταβολή του φόρου.
- 17 Κατά το αιτούν δικαστήριο, υπάρχουν δύο δυνατότητες ερμηνείας της παραπομπής στην τελωνειακή νομοθεσία στο άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112. Κατά την ευρεία ερμηνεία, η εν λόγω διάταξη παραπέμπει στην τελωνειακή νομοθεσία ως προς όλες τις προϋποθέσεις για τη γένεση του ΦΠΑ. Κατά τη στενή ερμηνεία, ο κανόνας παραπέμπει στην τελωνειακή νομοθεσία μόνο ως προς το χρονικό σημείο κατά το οποίο εμφανίζεται η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ. Το Δικαστήριο δεν έχει λάβει μέχρι τούδε σαφή θέση επί του ζητήματος αυτού.

- 18 Το γερμανικό Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) εκλαμβάνει το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 ως συνολική παραπομπή στην τελωνειακή νομοθεσία. Σκοπός είναι να διασφαλισθεί ότι οι εισαγωγικοί δασμοί μπορούν να επιβληθούν εύκολα και αποτελεσματικά από την ίδια αρχή. Σύμφωνα με την ερμηνεία αυτή, το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, [της οδηγίας] επιτάσσει ρητά την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013. Ως εκ τούτου, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα θα έπρεπε να δοθεί αρνητική απάντηση.
- 19 Αντιθέτως, το αιτούν δικαστήριο εκλαμβάνει το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 υπό την έννοια ότι παραπέμπει στην τελωνειακή νομοθεσία μόνο ως προς το χρονικό σημείο κατά το οποίο εμφανίζεται η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του ΦΠΑ. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορούν το γράμμα, το ιστορικό θεσπίσεως και η συστηματική διάρθρωση του κανόνα.
- 20 Το γράμμα του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 συνδέει την εμφάνιση της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του ΦΠΑ με την τελωνειακή νομοθεσία μόνο ως προς το χρονικό της σημείο. Η εμφάνιση της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 62 της οδηγίας αυτής, τίθεται ως προϋπόθεση από το γράμμα του κανόνα.
- 21 Στις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 συνδέονταν, καταρχάς, ρητά η γένεση και το απαιτητό της τελωνειακής οφειλής και του ΦΠΑ. Μόνο μετά την τροποποίηση μέσω της οδηγίας 91/680 περιορίζεται στο χρονικό σημείο της γένεσης η σύνδεση της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή και των τελωνειακών δασμών.
- 22 Η συστηματική θέση του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 παρέχει επίσης επιχείρημα κατά της παραπομπής σε διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας που αφορούν άλλες πτυχές πλην του χρονικού σημείου γένεσης της επιβάρυνσης. Ο τόπος εισαγωγής εξετάζεται στο κεφάλαιο 4 του τίτλου V της οδηγίας (άρθρα 60 και 61). Στον τίτλο αυτόν ρυθμίζεται ρητά ο «τόπος των φορολογητέων πράξεων». Το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας βρίσκεται, αντιθέτως, στον τίτλο VI αυτής, ο οποίος αφορά τη «γενεσιουργό αιτία και [το] απαιτητό του φόρου».
- 23 Ομοίως, η θέση του άρθρου 71 εντός του κεφαλαίου 4 του τίτλου VI της οδηγίας 2006/112 συνηγορεί υπέρ του ότι ο εν λόγω κανόνας αφορά μόνο το χρονικό σημείο κατά το οποίο εμφανίζεται το απαιτητό του ΦΠΑ, όχι όμως και τον τόπο γένεσής του. Το κεφάλαιο αυτό αποτελείται από δύο άρθρα (άρθρα 70 και 71). Το άρθρο 70 της οδηγίας ορίζει το χρονικό σημείο εμφάνισης της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου κατά την εισαγωγή, ενώ το άρθρο 71 της οδηγίας περιέχει ειδικούς κανόνες σχετικά με το άρθρο 70.

- 24 Εν τέλει, κατά της ευρείας ερμηνείας του άρθρου 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, παρέχει επιχείρημα το γεγονός ότι οι διατάξεις της οδηγίας σχετικά με τον ΦΠΑ κατά την εισαγωγή θα ήταν περιττές αν η εν λόγω διάταξη παρέπεμπε πράγματι συνολικά στην τελωνειακή νομοθεσία.
- 25 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου (ιδίως από τις αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231, σκέψεις 91 και 102, της 11ης Ιουλίου 2013, *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, σκέψη 41, της 2ας Ιουνίου 2016, *Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig*, C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405, της 1ης Ιουνίου 2017, *Wallenborn Transports*, C-571/15, EU:C:2017:417, καθώς και της 10ης Ιουλίου 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, σκέψη 41) το αιτούν δικαστήριο δεν μπορεί να συναγάγει με σαφήνεια εάν το άρθρο 71, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 παραπέμπει στην τελωνειακή νομοθεσία και ως προς τον τόπο γένεσης της οφειλής ΦΠΑ.
- 26 Το Δικαστήριο άφησε αναπάντητο το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα και στην απόφαση της 3ης Μαρτίου 2021, *VS* (C-7/20, EU:C:2021:161). Βεβαίως, σε εκείνη την υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε ερώτημα ως προς την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013. Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν πήρε θέση επί του ζητήματος αυτού.
- β) Έλλειψη εξαντλητικών κανόνων διεθνούς δικαιοδοσίας στην οδηγία 2006/112*
- 27 Στο μέτρο που η οδηγία 2006/112 δεν επιτάσσει την αναλογική εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013, ανακύπτει περαιτέρω το ζήτημα αν απαγορεύει την αναλογική εφαρμογή του άρθρου αυτού. Υπέρ της απαγόρευσης θα μπορούσε να συνηγορήσει το γεγονός ότι τα άρθρα 60 και 61 της οδηγίας 2006/112 ρυθμίζουν τον τόπο εισαγωγής. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο εκλαμβάνει τις αποφάσεις της 2ας Ιουνίου 2016, *Eurogate Distribution και DHL Hub Leipzig* (C-226/14 και C-228/14, EU:C:2016:405), καθώς και της 10ης Ιουλίου 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), υπό την έννοια ότι οι συνέπειες της τελωνειακής παράβασης στον τομέα του ΦΠΑ δεν ρυθμίζονται εξαντλητικώς στην οδηγία 2006/112. Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο είχε την ευχέρεια να εξαρτήσει στις περιπτώσεις αυτές την υπαγόμενη σε ΦΠΑ εισαγωγή από ένα άγραφο στοιχείο της γενεσιουργού αιτίας, ήτοι την είσοδο στο κύκλωμα οικονομικών συναλλαγών.
- 28 Το γράμμα του άρθρου 60 της οδηγίας 2006/112 αφήνει συναφώς περιθώριο. Η αναλογική εφαρμογή του άρθρου 87, παράγραφος 4, του κανονισμού 952/2013, δεν καθορίζει τόπο εισαγωγής ο οποίος αντιβαίνει στο άρθρο 60 της οδηγίας, αλλά δέχεται απλώς την αρμοδιότητα άλλου κράτους μέλους για την επιβολή ΦΠΑ για τον σκοπό της αποτελεσματικής επιβολής του δικαιώματος επί του ΦΠΑ μέχρι ανωτάτου ορίου 10 000 ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση, το αιτούν δικαστήριο διαβλέπει τον κίνδυνο να μη μπορεί να απαιτηθεί ο ΦΠΑ κατά την

εισαγωγή. Εν προκειμένω, αν η Γερμανία δεν ήταν αρμόδια για την επιβολή του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, θα έπρεπε αυτός να επιβληθεί στο κράτος μέλος εντός του οποίου γεννήθηκε αρχικά. Το καθού Hauptzollamt (κεντρικό τελωνείο) επισήμανε ότι αυτό είναι συχνά πρακτικώς αδύνατο να πραγματοποιηθεί.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ